20X5

Auditoría Fiscal del Impuesto sobre Sociedades

SUPUESTO PRÁCTICO

PABLO ARENAS DEL BUEY TORRES

Supuesto 21. Auditoría fiscal. Impuesto sobre Sociedades

1. Enunciado 1
2. Trabajo a realizar 6
3. Solución propuesta 6
3.1. Memorándum completo del ciclo fiscal, área del IS (F-IS-MEM-1) 6
1. Objetivo y alcance del trabajo 7
2. Análisis detallado de los ajustes extracontables (Liquidación 20X5) 7
2.1. Diferencias permanentes (ajustes al resultado) 7
2.2. Diferencias temporarias del ejercicio 7
2.3. Nota técnica sobre valoración financiera (caso "Reformas Lentas") 9
3. Análisis de riesgos y activos de ejercicios anteriores (20X4) 9
4. Resumen de la liquidación y conclusión 10
3.2. Cédula de cálculo de liquidación del IS (F-IS-CC-1) 10
3.3. Asientos contables de ajuste recomendados en el área del IS (F-IS-AJU-1) 12
a) Regularización de activos y pasivos fiscales de ejercicios anteriores 12
b) Anulación del asiento erróneo de la empresa 13
c) Registro del Impuesto Corriente 20X5 (Liquidación Real) 13
d) Registro del Impuesto Diferido del ejercicio 20X5 13
3.4. Cédula de cálculo de ajustes y reclasificaciones-Sumaria (F-IS-CAR-1) 14
3.5. Repercusiones en la opinión del informe de auditoría. 15
3.5.1. Umbrales de materialidad 15
3.5.2. Análisis cuantitativo de las incorrecciones 16
3.5.3. Análisis cualitativo y formulación de la opinión 17
3.5.4. Borrador del informe de auditoría (extracto) 18

1. Enunciado

La sociedad NIRVANA, S.A., se dedica a la fabricación y venta de guitarras eléctricas y, por tanto, se encuentra plenamente sujeta al IVA. En primer lugar, se acompaña la siguiente cédula de cálculo en blanco para que la utilice en el proceso de documentación de la evidencia.

F-IS-CC-1. CÉDULA DE CÁLCULO DE LIQUIDACIÓN I/S	
Resultado del ejercicio	**-218.444,40**
(+) Impuesto sobre beneficios (contabilizado como gasto)	
(-) Impuesto sobre beneficios (contabilizado como ingreso)	
Resultado contable antes de impuestos:	
(+) Diferencias NO TEMPORARIAS positivas:	

F-IS-CC-1. CÉDULA DE CÁLCULO DE LIQUIDACIÓN I/S	
(-) Diferencias NO TEMPORARIAS negativas:	
(+) Diferencias temporarias positivas:	
(-) Diferencias temporarias negativas:	
Base imponible previa	
(-) Compensación BIN de ejercicios anteriores:	
= BASE IMPONIBLE:	
(x) Tipo de gravamen (= 25%)	
= CUOTA ÍNTEGRA:	
(-) Deducciones por doble imposición y bonificaciones:	
(=) Cuota bonificada positiva:	
(-) Deducciones (innovac. tecn.; formación personal):	
(=) CUOTA LÍQUIDA	
(-) Retenciones	
(-) Pagos a cuenta	
(=) LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER	

Su equipo de auditoría se encuentra auditando el ejercicio 20X5, que es el primer ejercicio de auditoría obligatoria. En el área del impuesto sobre sociedades, obtenemos los siguientes datos:

1º) CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS): Después de aceptar nuestras recomendaciones de ajustes contables sobre las restantes áreas de auditoría, el **resultado del ejercicio** 20X5 ha pasado a pérdidas, siendo de **-218.444,40 euros.**

Para contabilizar el impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, la sociedad ha registrado el siguiente asiento contable de fecha 31/12/20X5:

IMPORTE	CTA. CARGO	CTA. ABONO	IMPORTE
292.260	(6300) Impuesto corriente		
		(4752) H.P. acreedor por impuesto sobre sociedades	292.260

2º) **LAS POSIBLES DIFERENCIAS TEMPORARIAS O NO TEMPORARIAS EXISTENTES EN EL 20X5 SON**:

Concepto 1) Exceso de amortización.

La compañía adquirió una maquinaria por un importe de 596.220 € más IVA al 21% (DEDUCIBLE), que entró en funcionamiento el 1/3/20X5; contablemente, se le ha dado una vida útil de 2 años,

amortizándose a un coeficiente constante del 50% anual; el coeficiente máximo de amortización permitido a efectos fiscales es del 20% anual.

Concepto 2) Deterioro de saldos a cobrar.

Vamos a suponer que NIRVANA tiene una situación similar a la empresa del Supuesto 15. Puede consultar este supuesto para ampliar los datos. Afecta a los siguientes clientes:

A. Cliente concursal (Construcciones El Fugitivo, S.A.). **Importe: 45.000 €.**

Tras consultar los registros públicos, el auditor comprueba que la entidad fue declarada en **concurso de acreedores** el 15 de noviembre de 20X5. El informe provisional del administrador concursal señala que la masa activa es insuficiente para atender la totalidad de los pasivos y califica el crédito de Nirvana, S.A. como **ordinario**. La dirección ha registrado nuestra recomendación de ajuste.

B. Renegociación financiera (Reformas Lentas, S.L.)

Este cliente confirma la deuda de 80.000 €, pero manifiesta imposibilidad de pago inmediato. El 30 de diciembre de 20X5 se firma un **acuerdo de reestructuración de deuda** con las siguientes condiciones:

- Quita: 0 € (no se condona principal).
- Espera: pago en dos plazos anuales de 40.000 € cada uno, con vencimientos el 31/12/20X6 y el 31/12/20X7.
- Intereses: tipo nominal del 0 % (no se devengan intereses a favor de Ilegales, S.L.).

Dato para el auditor: el tipo de interés de mercado para riesgos similares y plazos equivalentes se estima en el **5 % anual**.

La dirección ha registrado nuestra recomendación de ajuste. Como puede comprobar en el supuesto 15, los ajustes planteados en relación con estos clientes fueron los siguientes:

Refª.	Cuenta	Descripción	Debe (€)	Haber (€)
AJ-02	694.000	Pérdidas por deterioro de créditos (El Fugitivo)	45.000,00	
	490.001	Deterioro de valor de créditos (El Fugitivo)		45.000,00
		Registro de deterioro por insolvencia en concurso		
AJ-03	436.000	Clientes de dudoso cobro (El Fugitivo)	45.000,00	
	430.001	Clientes – Construcciones El Fugitivo, S.A.		45.000,00
		Reclasificación del saldo a clientes de dudoso cobro		
AJ-04	694.000	Pérdidas por deterioro de créditos (Reformas Lentas)	5.623,58	
	490.002	Deterioro de valor de créditos (Reformas Lentas)		5.623,58
		Ajuste a coste amortizado de crédito reestructurado		

Concepto 3) Gastos no deducibles fiscalmente

Vamos a suponer que Nirvana tiene una situación similar a la empresa del Supuesto 17: NIRVANA ha contabilizado como gastos una serie de **partidas que son dudosas** desde el punto de vista de su deducibilidad fiscal, realizando el siguiente asiento contable.

Código	Concepto	Debe (€)	Haber (€)
641	Indemnizaciones	92.500	
410	Acreedores varios		92.500
Bonificación €15.000 + Jubilación €45.000 + Indemnización €32.500			

Detalle de partidas incluidas:

— **Bonificación ejecutiva** por €15.000: Bonificación voluntaria otorgada al director general sin contraprestación contractual, justificada como incentivo por resultados del ejercicio 20X4 y autorizada mediante email del Consejo.

- **Jubilación anticipada** por €45.000: Acuerdo de jubilación voluntaria anticipada de un empleado a los 60 años, negociado con el trabajador y formalizado mediante contrato de cese.
- **Indemnización litigio laboral** por €32.500: Acuerdo de transacción en un litigio laboral pendiente de resolución, siendo la documentación una propuesta de resolución aún no firmada, con estado *pendiente de aprobación Juzgado*.

Los dos primeros conceptos no tienen el carácter de deducible en el IS; el tercer concepto, es decir, la indemnización, será deducible cuando se pague, previsiblemente en el ejercicio siguiente.

Concepto 4) Dividendos cobrados de sociedad filial.

Nirvana, S.A. posee el 100% de las participaciones de una sociedad filial llamada "Seattle Acoustics, S.L.", constituida hace 5 años para gestionar la importación y fabricación de cuerdas y componentes metálicos.

El 30 de junio de 20X5, la Junta General de "Seattle Acoustics" aprobó el reparto de un **dividendo** con cargo a los beneficios del ejercicio 20X4 por importe bruto de 68.524,00 €.

La empresa ha registrado correctamente el ingreso financiero al recibir la transferencia bancaria mediante el siguiente asiento contable de fecha 12/08/20X5.

Cuenta (Debe)	Importe (€)	Cuenta (Haber)	Importe (€)
(572) Bancos e instituciones de crédito (Neto recibido)	55.504,44	(760) Ingresos de participaciones en instr. de patrimonio (Bruto)	68.524,00
(473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta (19% s/ 68.524)	13.019,56		

Observación para el auditor (contexto fiscal): aunque se ha contabilizado la retención (19%) porque así lo indica el supuesto, en una estructura de Grupo (participación > 5% y antigüedad > 1 año), esta operación suele estar exenta de retención según el artículo 128.4.d de la LIS.

Posiblemente la filial (Seattle Acoustics) retuvo indebidamente, pero Nirvana, S.A. se deducirá esos 13.019,56 € de retención directamente de su cuota líquida en la liquidación del Modelo 200 (como un pago a cuenta más).

Concepto 5) Pérdida por deterioro con origen en el ejercicio anterior (20X4).

En el ejercicio 20X4 (el ejercicio anterior), la sociedad contabilizó una pérdida por el deterioro de un activo por importe de 200.840 €, cantidad que resultará deducible cuando se dé de baja el activo en el inventario, lo cual se prevé para 20X5+4. Nirvana no realizó ningún ajuste extracontable por este concepto en la liquidación del ejercicio 20X4.

Concepto 6) Contrato de arrendamiento financiero (Leasing).

El 1 de enero de 20X5, Nirvana, S.A. adquirió, mediante un contrato de arrendamiento financiero (leasing), una máquina CNC especializada ("Plek Station") para el ajustado y reparación de trastes de guitarra.

- Coste del activo (valor razonable): 52.425,00 € (IVA excluido).
- Vida útil estimada: 10 años (coeficiente amortización lineal: 10%).
- Duración del contrato de leasing: 4 años.
- Pagos realizados en 20X5: La empresa ha satisfecho las 12 cuotas mensuales. El cuadro de amortización del banco imputa una recuperación del coste (capital) constante anual de una cuarta parte del valor total.
    - Recuperación del coste (capital) pagado en 20X5: 52.425 € / 4 años = 13.106,25€.

- Carga financiera (intereses): Contabilizada correctamente como gasto financiero (Grupo 66).

Tratamiento Contable (Gasto en PyG): La empresa ha activado la máquina por su precio de adquisición y la amortiza linealmente según su vida útil económica (10 años).

- Gasto por Amortización 20X5: 52.425€ x 10% = 5.242,50€.

Concepto 7) Libertad de amortización con origen en el ejercicio anterior (20X4).

Con fecha 01/01/20X4, se adquirió un equipo para proceso de información por un importe de 48.000€, susceptible de acogerse a una ley de libertad de amortización. La compañía decidió deducirse en el impuesto sobre sociedades de 20X4 la totalidad del gasto deducible por un importe del 100% de la inversión; contablemente, la vida útil del elemento se estableció en cuatro años, amortizándose contablemente a un 25% de coeficiente lineal anual.

3º) OTRA INFORMACIÓN:

La sociedad ha generado distintas deducciones en la cuota y tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar. Esa información y la restante que es necesaria para resolver el supuesto se detalla en los apartados siguientes.

→ El 15/09/20X5, realiza una inversión que genera una deducción por inversión en innovación tecnológica en el ejercicio 20X5 de 12.520 €;

→ Asimismo, tiene pendiente de deducir 8.500 €, por una deducción por gastos de formación profesional generada en el 20X1 (hace 4 ejercicios) y pendiente de disfrute; ambas deducciones se aplicarán en el ejercicio 20X5, en la medida en que no superen **el 35%** de la cuota bonificada positiva.

→ Existen bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 20X4 por un importe de 86.100 € que se encuentran pendientes de compensar. De resultar posible, se compensarán en el presente ejercicio 20X5.

→ Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio ascienden a 125.512 €. La suma de los tres modelos 202 del ejercicio asciende a 58.524 €; el resto corresponde a retenciones.

→ La empresa tiene la consideración de empresa de reducida dimensión, pero no de micropyme (INCN < 1 millón de euros). El tipo impositivo a aplicar en 20X5 es del 25%.

→ Existe un informe del ejercicio 20X1, revisado y actualizado en ejercicios posteriores (20X4 y 20X5) al que se le ha dado plena validez; estos informes incluyen un plan de negocio de NIRVANA. Se expresa que es una empresa en expansión y que podría obtener pérdidas hasta el ejercicio 20X5 inclusive, pero a partir de 20X6, se prevén unos beneficios anuales superiores al millón de euros por ejercicio, por haberse introducido en eficazmente mercados como la UE y el americano. Por este motivo, todos los activos por impuesto diferido deben ser registrados.

→ Los datos extraídos de los estados financieros a efectos del cálculo de materialidad son los siguientes:

Concepto de materialidad	Saldo de referencia (€)	Porcentaje	Umbral (€)
Materialidad sobre Patrimonio Neto estimado	6.108.288,00	1,00%	61.082,88
Materialidad sobre Ventas netas estimadas	7.165.233,00	1,00%	71.652,33
Materialidad sobre Resultado antes de impuestos (estimado)	73.815,60	100,00%	73.815,60
Materialidad de ejecución considerada	—	—	**61.082,88**
Umbral de trivialidad (5% de materialidad)	—	—	**3.054,14**

→ El extracto del balance de sumas y saldos a 31/12/20X5 (antes de regularización, en euros) que recoge las cuentas de contenido fiscal es el siguiente:

CUENTA	CARGOS	ABONOS	SALDO (D/H)
6300 Impuesto sobre beneficios corriente	292.260	----	292.260 (D)
6301 Impuesto sobre beneficios diferido			No existe creada
4730 HP. Retenciones y pagos a cta.	125.512	----	125.512 (D)
4752. HP. acreedor por Impto. de Soc.	-----	292.260	292.260 (H)
4709. HP. deudor por devolución de impuestos			No existe creada
4790. Pasivos por Diferencias Temporarias Imponibles			No existe creada
4740. Activos por Diferencias Temporarias Deducibles			No existe creada
4745. Crédito por pérdidas a compensar			No existe creada
4746. Crédito por deducciones no aplicadas			No existe creada

2. Trabajo a realizar

Como director del equipo de auditoría de la firma Auditores del Sur, S.A.P. debe completar el siguiente trabajo.

1. Redacte un **memorándum** completo del área del IS (**F-IS-MEM-1**) que explique todos los ajustes extracontables que se deben practicar en la liquidación del IS (modelo 200) del ejercicio 20X5.

2. Complete la **cédula de cálculo** de liquidación del IS (**F-IS-CC-1**) —que se encuentra en blanco— para calcular los conceptos clave de la contabilización del impuesto sobre el beneficio devengado de acuerdo con la NRV 13ª del PGC.

3. Detalle los **asientos contables** que deberá proponer a Nirvana, S.A. para recoger todos los activos y pasivos de carácter fiscal, así como los ingresos y gastos del ejercicio o de ejercicios anteriores, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España.

4. Realice una **hoja de cálculo sumaria (F-IS-CAR-1)** que detalle, por códigos y concepto de cuentas, los saldos según empresa, ajustes recomendados por el equipo de auditoría, y los saldos finales según auditor.

5. En caso de no aceptación de los ajustes recomendados, establezca las repercusiones que podría tener los hechos observados, de forma individual y acumulada, en la **opinión del informe de auditoría**.

3. Solución propuesta

3.1. Memorándum completo del ciclo fiscal, área del IS (F-IS-MEM-1)

A continuación, se incorpora el documento solicitado.

F-IS-MEM-1. Memorándum de ciclo fiscal (Impuesto sobre sociedades)

Cliente: Nirvana, S.A. Ejercicio: 20X5 Referencia: **F-IS-MEM-1**
Fecha: 21/05/20X6

1. Objetivo y alcance del trabajo

El presente memorándum tiene por objeto documentar el análisis realizado por el equipo de auditoría sobre el área fiscal del impuesto sobre sociedades (IS) correspondiente al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20X5.

Nuestro trabajo se ha centrado en verificar la correcta determinación de la base imponible, la identificación de todas las diferencias permanentes y temporarias (imponibles y deducibles) respecto al resultado contable, y el reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido, de conformidad con la **Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016** (NRV 13ª del PGC) y la **Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS)**.

El punto de partida para nuestros cálculos es el **Resultado contable antes de impuestos (RCAI)** auditado, que asciende a **73.815,60 €**.

2. Análisis detallado de los ajustes extracontables (Liquidación 20X5)

A continuación, se describen los ajustes propuestos para conciliar el resultado contable con la base imponible fiscal, detallados en la cédula de trabajo **F-IS-CC-1**.

2.1. Diferencias permanentes (ajustes al resultado)

Son aquellas diferencias entre el criterio contable y fiscal que no revertirán en ejercicios futuros.

A) Gastos no deducibles (Ajustes positivos)
Tras la revisión de la cuenta de pérdidas y ganancias, se han identificado gastos que no cumplen los requisitos de deducibilidad establecidos en el artículo 15 de la LIS (gastos no deducibles y liberalidades):

1. **Bonificación ejecutiva (15.000,00 €):** Se trata de una retribución voluntaria al director general que no figura en los estatutos ni contrato, por lo que se califica como una liberalidad no deducible (art. 15.1.e LIS).
2. **Provisión por jubilación anticipada (45.000,00 €):** Corresponde a una provisión interna por compromisos de pensiones que no ha sido externalizada a través de un plan de pensiones o seguro colectivo, incumpliendo los requisitos del **artículo 14.1 LIS**.

- **Total aumentos permanentes: +60.000,00 €**.

B) Exención por doble imposición (Ajuste negativo)

La sociedad ha contabilizado un ingreso financiero por dividendos procedentes de su filial al 100%, Seattle Acoustics, S.L., por un importe bruto de 68.524,00 €.
Dado que se cumplen los requisitos del artículo 21 de la LIS (participación > 5% poseída durante más de un año), este ingreso está exento de tributación. No obstante, conforme al apartado 10 de dicho artículo, la exención se limita al 95% del importe, considerándose el 5% restante como gastos de gestión no deducibles.

- *Cálculo del ajuste:* 68.524,00 € × 95% = 65.097,80 €.
- **Total disminuciones permanentes: (65.097,80 €)**.

2.2. Diferencias temporarias del ejercicio

Son aquellas derivadas de la diferente valoración temporal de los activos y pasivos, que revertirán en periodos futuros.

A) Ajustes positivos (aumentan la base imponible)

1. **Exceso de amortización (maquinaria):** La empresa amortiza contablemente una maquinaria al 50% anual, mientras que el coeficiente máximo fiscal permitido es del 20%. La diferencia de valoración genera un gasto contable no deducible en este ejercicio, que será deducible en el futuro. Importe calculado: **+149.055,00 €**.
2. **Provisión para litigio laboral:** Se ha dotado un gasto de **32.500,00 €** por una indemnización pendiente de resolución judicial/firma. Según el principio de inscripción contable y el **artículo 14.1 LIS**, este tipo de gastos solo son fiscalmente deducibles en el momento del pago o devengo firme, generando un activo por

impuesto diferido.

3. **Reversión de libertad de amortización (20X4):** En 20X4, la empresa aplicó la libertad de amortización sobre equipos informáticos, deduciendo fiscalmente el 100% del coste (48.000 €). Contablemente, dichos equipos se amortizan al 25% anual. Por tanto, el gasto contable por amortización registrado en 20X5 (**12.000 €**) ya fue deducido fiscalmente el año anterior y debe ser ajustado positivamente.

- **Total aumentos temporarios: +193.555,00 €**.

Es importante destacar que el exceso de amortización contable genera una diferencia temporaria que REVIERTE progresivamente en los ejercicios posteriores. Dado que la maquinaria entró en funcionamiento el 1/3/20X5 (10 meses en el ejercicio), contablemente se amortiza al 50% anual sobre una vida útil de 2 años, mientras que fiscalmente se amortiza al 20% anual máximo permitido.

La diferencia temporaria se irá comprimiendo hasta su desaparición al término de la vida fiscal del activo. La siguiente tabla muestra la evolución esperada de esta diferencia y del correspondiente activo por impuesto diferido:

Tabla. Evolución de la Diferencia Temporaria — Exceso de Amortización (20X5-20X10)

Año	Amortización Contable (€)	Amortización Fiscal (€)	Diferencia Anual (€)	DTA Acumulada (€)	Activo DTA (€)
20X5	248.425	99.370	149.055	149.055	37.264
20X6	298.110	119.244	178.866	327.921	81.980
20X7	49.685	119.244	(69.559)	258.362	64.591
20X8	0	119.244	(119.244)	139.118	34.780
20X9	0	119.244	(119.244)	19.874	4.969
20X10	0	119.244	(119.244)	0	0

Nota: La maquinaria entró en funcionamiento el 1/3/20X5, por lo que en 20X5 se computa únicamente 10 meses de amortización contable y fiscal. La diferencia temporaria revierte completamente en 20X10, coincidiendo con la conclusión de la vida fiscal del activo (5 años al 20% anual desde entrada en funcionamiento). El DTA reconocido en 20X5 (37.264€) constituye la base fiscal de las amortizaciones futuras pendientes de deducción.

B) Ajustes negativos (disminuyen la base imponible)

1. **Arrendamiento financiero ("Leasing Plek Station"):** La empresa se acoge al régimen especial del **artículo 106 LIS**. Este régimen permite acelerar la deducción fiscal considerando gasto la parte de la cuota pagada correspondiente a la recuperación del coste del bien (amortización financiera), con el límite del triple del coeficiente lineal (por ser empresa de reducida dimensión).
   - *Recuperación de coste pagada (deducible):* 13.106,25 €.
   - *Amortización contable registrada (gasto):* 5.242,50 €.
   - *Diferencia (ajuste negativo):* 7.863,75 €.

- **Total disminuciones temporarias: (7.863,75 €)**.

Esta tabla muestra cómo el ajuste negativo de los primeros años (mientras se paga el leasing) se compensa con ajustes positivos en los años finales (cuando ya no hay leasing, pero sigue habiendo amortización contable).

Tabla. Cuadro de evolución y reversión de la diferencia temporaria

Ejercicio	Gasto contable (amort. 10%)	Gasto fiscal (recuperación coste)	Ajuste a la base imponible	Efecto en cuota (25%)	Saldo acumulado pasivo diferido (479)
20X5 (Año 1)	5.242,50 €	13.106,25 €	**(7.863,75 €)**	+1.965,94 € (Abono)	1.965,94 €

Ejercicio	Gasto contable (amort. 10%)	Gasto fiscal (recuperación coste)	Ajuste a la base imponible	Efecto en cuota (25%)	Saldo acumulado pasivo diferido (479)
20X6 (Año 2)	5.242,50 €	13.106,25 €	**(7.863,75 €)**	+1.965,94 € (Abono)	3.931,88 €
20X7 (Año 3)	5.242,50 €	13.106,25 €	**(7.863,75 €)**	+1.965,94 € (Abono)	5.897,81 €
20X8 (Año 4)	5.242,50 €	13.106,25 €	**(7.863,75 €)**	+1.965,94 € (Abono)	**7.863,75 € (Máx.)**
20X9 (Año 5)	5.242,50 €	0,00 €	**+5.242,50 €**	-1.310,63 € (Cargo)	6.553,13 €
20Y0 (Año 6)	5.242,50 €	0,00 €	**+5.242,50 €**	-1.310,63 € (Cargo)	5.242,50 €
20Y1 (Año 7)	5.242,50 €	0,00 €	**+5.242,50 €**	-1.310,63 € (Cargo)	3.931,88 €
20Y2 (Año 8)	5.242,50 €	0,00 €	**+5.242,50 €**	-1.310,63 € (Cargo)	2.621,25 €
20Y3 (Año 9)	5.242,50 €	0,00 €	**+5.242,50 €**	-1.310,63 € (Cargo)	1.310,63 €
20Y4 (Año 10)	5.242,50 €	0,00 €	**+5.242,50 €**	-1.310,63 € (Cargo)	**0,00 €**
TOTALES	**52.425,00 €**	**52.425,00 €**	**0,00 €**	**0,00 €**	

*Nota: Del año 5 al 10, la empresa realiza un **ajuste positivo** en su declaración de IS, pagando el impuesto que difirió en los primeros 4 años. El efecto global es neutro, solo cambia el momento del pago.*

2.3. Nota técnica sobre valoración financiera (caso "Reformas Lentas")

La sociedad ha registrado contablemente un deterioro de 5.623,58 € derivado de la valoración a coste amortizado de un crédito comercial reestructurado (diferencia entre nominal y valor actual).
El equipo de auditoría ha determinado que no procede realizar ajuste extracontable positivo, a pesar de estar registrado en una cuenta del grupo (694).

- *Justificación:* La naturaleza económica de este ajuste no es una pérdida por insolvencia del deudor (regulada restrictivamente en el art. 13.1 LIS), sino un ajuste de valoración financiera por el diferimiento del cobro. En virtud del **artículo 10.3 LIS**, la base imponible sigue al criterio contable de imputación temporal de ingresos y gastos (principio de devengo, art. 11 LIS). Considerar este gasto como no deducible implicaría tributar anticipadamente por unos intereses financieros implícitos que aún no se han devengado.

3. Análisis de riesgos y activos de ejercicios anteriores (20X4)

Se ha detectado una incidencia significativa con origen en el ejercicio 20X4 relativa al "Concepto 5: Deterioro de activo".

Situación detectada: En 20X4, la sociedad contabilizó un deterioro de valor de 200.840 € sobre un activo que no se dará de baja hasta 20X9. Este gasto contable no era fiscalmente deducible en 20X4 (por no haberse realizado la pérdida), pero la empresa omitió realizar el preceptivo ajuste positivo en su autoliquidación del modelo 200 de dicho año.

Implicaciones y tratamiento en auditoría:

1. **Contingencia fiscal:** Al deducir indebidamente dicho gasto, la empresa dejó de ingresar una cuota de

50.210,00 € (25% s/ 200.840 €). Informaremos a la Dirección de este riesgo. No obstante, dado que la empresa ha manifestado su intención de presentar voluntariamente una declaración complementaria para regularizar la situación (lo que eliminaría la sanción y reduciría los recargos) y estimamos la probabilidad de inspección inmediata como baja (10%), **no hemos provisionado intereses de demora** en los estados financieros de 20X5.

2. **Reconocimiento del activo (DTA):** Independientemente del error administrativo de 20X4, la empresa tiene el derecho legítimo a deducir fiscalmente esa pérdida en el futuro (20X9). En aplicación de la NRV 13ª y dada la existencia de un plan de negocio fiable, procede aflorar en 20X5 el **Activo por impuesto diferido** correspondiente (cuenta 4740) con abono a Reservas, subsanando la omisión contable previa.

4. Resumen de la liquidación y conclusión

Tras la aplicación de los ajustes descritos y la compensación de bases imponibles negativas pendientes, la liquidación auditada del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 20X5 arroja los siguientes importes definitivos:

Concepto	Importe (€)	Referencia
Resultado contable antes de impuestos	**73.815,60**	
(+) Ajustes por diferencias permanentes	60.000,00	
(-) Ajustes por diferencias permanentes	(65.097,80)	
(+) Ajustes por diferencias temporarias	193.555,00	*Ver Detalle 2.2*
(-) Ajustes por diferencias temporarias	(7.863,75)	*Ver Detalle 2.2*
Base imponible previa	**254.409,05**	
(-) Compensación de BINs (ejercicio 20X4)	(86.100,00)	*Se activa crédito*
BASE IMPONIBLE NETA	**168.309,05**	
Cuota íntegra (25%)	**42.077,26**	
(-) Deducciones bonificadas (Innovación + Formación)	(14.727,04)	*Límite 35% aplicado*
CUOTA LÍQUIDA (Gasto por impuesto corriente)	**27.350,22**	**Cuenta (6300)**
(-) Retenciones y pagos a cuenta	(125.512,00)	*Incl. retención filial*
CUOTA DIFERENCIAL (A DEVOLVER)	**(98.161,78)**	**Cuenta (4709)**

Conclusión:

La liquidación calculada por la empresa (gasto registrado: 292.260 €) contiene errores materiales significativos. Se recomienda a la dirección proceder al registro de los asientos de ajuste detallados en el papel de trabajo F-IS-CAR-1 (Cédula de Ajustes y Reclasificaciones - Sumaria) y a la actualización de los créditos fiscales según la F-IS-CC-1 (Cédula de Cálculo), para reflejar la imagen fiel del patrimonio y la situación financiera.

3.2. Cédula de cálculo de liquidación del IS (F-IS-CC-1)

A continuación, se incorpora el documento solicitado. En la cédula se detallan, una a una, las diferencias existentes entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X5.

F-IS-CC-1. CÉDULA CÁLCULO LIQUIDACIÓN I/S	
CONCEPTO	**IMPORTE (€)**
Resultado del ejercicio	**-218.444,40**
(+) Impuesto sobre beneficios (contabilizado como gasto)	**292.260,00**
(-) Impuesto sobre beneficios (contabilizado como ingreso)	
Resultado contable antes de impuestos:	**73.815,60**
(+) Diferencias NO TEMPORARIAS positivas:	**60.000,00**
Gastos no deducibles fiscalmente (Bonificación ejecutivo)	15.000,00
Gastos no deducibles fiscalmente (Jubilación anticipada)	45.000,00
(-) Diferencias NO TEMPORARIAS negativas:	**65.097,80**
Dividendo Seattle Acoustics (95%)	65.097,80
(+) Diferencias temporarias positivas:	**193.555,00**
Exceso amortización	149.055,00
Indemnización litigio laboral	32.500,00
Libertad de amortización (reversión)	12.000,00
(-) Diferencias temporarias negativas:	**7.863,75**
Mayor gasto fiscal contrato de leasing	7.863,75
Base imponible previa	254.409,05
(-) Compensación BIN de ejercicios anteriores:	-86.100,00
= BASE IMPONIBLE:	**168.309,05**
(x) Tipo de gravamen (= 25%)	
= CUOTA ÍNTEGRA:	42.077,26
(-) Deducciones por doble imposición y bonificaciones:	0,00
(=) Cuota bonificada positiva:	42.077,26
(-) Deducciones (inn. tecn.; formación personal):	-14.727,04
(=) CUOTA LÍQUIDA	**27.350,22**
(-) Retenciones	-66.988,00
(-) Pagos a cuenta	-58.524,00
(=) LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER	**-98.161,78**

La siguiente tabla consolida la evolución de los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos entre el cierre de 20X4 y el de 20X5. Esta información permite visualizar el impacto acumulado de todas las diferencias temporarias identificadas durante el proceso de auditoría, así como la corrección de omisiones detectadas en ejercicios anteriores, especialmente la omisión de reconocimiento del deterioro de activo de 20X4. El análisis de esta evolución es crítico para entender cómo los ajustes tributarios afectan al balance fiscal (disponibilidades futuras de deducción y obligaciones diferidas):

Tabla. Evolución de activos y pasivos por impuesto diferido (comparativo 20X4 — 20X5)

Concepto	Saldo 20X4 (€)	Saldo 20X5 (€)	Cambio (€)	Explicación
ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO				
DTD — Exceso amortización	0	37.264	+37.264	Diferencia temporaria positiva generada en 20X5
DTD — Indemnización litigio laboral	0	8.125	+8.125	Deducible en pago (Art. 14.1 LIS), reversión 20X6

Concepto	Saldo 20X4 (€)	Saldo 20X5 (€)	Cambio (€)	Explicación
DTD — Deterioro activo (origen 20X4)	0	50.210	+50.210	Corrección de omisión 20X4; deducible en 20X9
TOTAL ACTIVOS DIFERIDOS	**0**	**95.599**	**+95.599**	—
PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO				
DTI — Libertad amortización (Art. 107)	0	6.000	+6.000	Reversión por amortización contable 20X5
DTI — Leasing (Art. 106)	0	1.966	+1.966	Diferencia negativa del ejercicio 20X5
TOTAL PASIVOS DIFERIDOS	**0**	**7.966**	**7.966**	—
SALDO NETO ACTIVOS DIFERIDOS	**0**	**87.633**	**+87.633**	Mejora significativa de la posición fiscal

Interpretación: El cambio neto de +87.633€ refleja principalmente el reconocimiento del DTD por deterioro de 20X4 (50.210€) y por amortizaciones que serán deducibles en el futuro (37.264€) y la generación de nuevas diferencias temporarias en el ejercicio. En 20X5, Nirvana genera pasivos por impuesto diferido (7.966€) relacionados con libertad de amortización y régimen especial de leasing, elementos que no existían en 20X4.

En su conjunto, todo esto implica que la empresa dispondrá de mayores deducciones fiscales futuras, mejorando sustancialmente su disponibilidad fiscal para ejercicios posteriores.

3.3. Asientos contables de ajuste recomendados en el área del IS (F-IS-AJU-1)

Para reflejar la imagen fiel de la situación fiscal de **Nirvana, S.A.**, debemos realizar un proceso secuencial de ajustes que corrija los errores del pasado y registre correctamente el impuesto devengado en el ejercicio 20X5. Mostramos el proceso en 4 pasos secuenciales.

a) Regularización de activos y pasivos fiscales de ejercicios anteriores

La empresa omitió el reconocimiento de diversos créditos fiscales (bases negativas, deducciones, activos por deterioro) y pasivos diferidos en los ejercicios en que se generaron (20X4 y anteriores). Conforme a la **Norma de Registro y Valoración 22ª del PGC** (Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables), estos ajustes deben imputarse directamente al Patrimonio Neto (cuenta 113 **Reservas voluntarias**), sin pasar por la cuenta de resultados del año.

Procedemos a su registro separando el reconocimiento de activos (ingreso patrimonial) y de pasivos (gasto patrimonial) para mayor claridad:

1. Reconocimiento de Activos por Impuesto Diferido (Crédito a Reservas)

Afloramos los derechos de cobro futuros frente a Hacienda omitidos: las BINs de 20X4, las deducciones de formación (20X1) e I+D (20X5, registrada aquí por simplicidad operativa al cierre) y el activo por el deterioro no deducible de 20X4.

Debe	Cuenta	Concepto	Haber
21.525,00	(4745)	Crédito por pérdidas a compensar 20X4 (25% s/ 86.100)	
8.500,00	(4746)	Deducción Formación Profesional pendiente (20X1)	
12.520,00	(4746)	Deducción I+D+i del ejercicio (pendiente de aplicar)	
50.210,00	(4740)	Activo por dif. temp. deducible (Deterioro 20X4)	
	(113)	Reservas voluntarias	92.755,00

2. Reconocimiento de Pasivos por Impuesto Diferido (Cargo a Reservas)

Registramos la deuda fiscal futura derivada de la libertad de amortización aplicada en 20X4 (ajuste temporal imponible).

Debe	Cuenta	Concepto	Haber
9.000,00	(113)	Reservas voluntarias	
	(4790)	Pasivo por dif. temp. imponible (Libertad amort. 20X4)	9.000,00

b) Anulación del asiento erróneo de la empresa

La empresa contabilizó un gasto por impuesto de 292.260 € (basado erróneamente en el resultado contable sin ajustar y sin considerar pagos a cuenta). Procedemos a su anulación total para "limpiar" la contabilidad antes de registrar el impuesto correcto.

Debe	Cuenta	Concepto	Haber
292.260,00	(4752)	H.P. Acreedora por Impuesto sobre Sociedades	
	(6300)	Impuesto sobre beneficios corriente	**292.260,00**

c) Registro del Impuesto Corriente 20X5 (Liquidación Real)

Registramos la cuota líquida real calculada en nuestra auditoría y el derecho de devolución resultante tras descontar las retenciones soportadas.

Debe	Cuenta	Concepto	Haber
27.350,22	(6300)	Impuesto sobre beneficios corriente (Gasto real)	
98.161,78	(4709)	H.P. Deudora por devolución de impuestos	
	(4730)	H.P. Retenciones y pagos a cuenta	**125.512,00**

d) Registro del Impuesto Diferido del ejercicio 20X5

Finalmente, registramos las variaciones de activos y pasivos diferidos generadas exclusivamente por las operaciones de este año (20X5) y la aplicación de los créditos fiscales que hemos aflorado en el paso (a).

- **En el Debe (Ingreso diferido o creación de activo):**
  - Nuevos activos (4740) por el exceso de amortización y el litigio.
  - Reducción de pasivo (4790) por la reversión de la libertad de amortización de 20X4 (3.000 €).
- **En el Haber (Gasto diferido o uso de activo):**
  - Nuevo pasivo (4790) por el Leasing (Art. 106).
  - Aplicación (baja) de los créditos fiscales usados este año: BINs (21.525 €) y Deducciones (8.500 € + 6.227,04 € parcial I+D).

Debe	Cuenta	Concepto	Haber
37.263,75	(4740)	Activo DTD (Exceso amortización 20X5)	
8.125,00	(4740)	Activo DTD (Litigio laboral)	

Debe	Cuenta	Concepto	Haber
3.000,00	(4790)	Disminución Pasivo DTI (Rev. Libertad Amort.)	
38.217,98	(6301)	Impuesto diferido (Gasto por origen DTI / aplic. DTD)	
	(4790)	Pasivo DTI (Leasing Art. 106)	**1.965,94**
	(4745)	Aplicación Crédito BINs 20X4	**21.525,00**
	(4746)	Aplicación Deducción Formación (20X1)	**8.500,00**
	(4746)	Aplicación parcial Deducción I+D (20X5)	**6.227,04**
	(6301)	Impuesto diferido (Ingreso por origen DTD / rev. DTI)	**48.388,75**

Nota: El saldo neto de la cuenta (6301) es un ingreso de 10.170,77 €, lo que reduce el impacto en la cuenta de resultados.

3.4. Cédula de cálculo de ajustes y reclasificaciones-Sumaria (F-IS-CAR-1)

A continuación, se incorpora el documento solicitado, ordenado por código de cuenta.

COMPAÑÍA: NIRVANA, S.A.	Realizado por: GAP
AUDITORÍA EJERCICIO: 20X5	Fecha: 03/05/20X6
CON CIERRE: 31/12/20X5	Revisado por: PMM
	Fecha: 21/05/20X6

CÓD. CTA.	CONCEPTO CUENTA	Saldo S/ COMPAÑÍA (€)	Saldo S/ AUDITOR (€)	AJUSTE / RECLASIF.(€)	REF. PT
113010	Reservas Voluntarias (Regularización 20X4)	0,00	-83.755,00	-83.755,00	F-IS-MEM-1
470500	H.P. Deudora por devolución IS	0,00	98.161,78	98.161,78	F-IS-CC-1
473000	H.P. Retenciones y pagos a cuenta	125.512,00	0,00	-125.512,00	F-IS-CC-1
474020X4	Activos por DTD (deterioro 20X4)	0,00	50.210,00	50.210,00	F-IS-MEM-1
474020X51	Activos por DTD (exceso amortización)	0,00	37.263,75	37.263,75	F-IS-CC-1
474020X52	Activos por DTD (indemnización litigio)	0,00	8.125,00	8.125,00	F-IS-CC-1
474220X1	Deducción I+D pendiente (Origen 20X1)	0,00	0,00	0,00	F-IS-MEM-1
474220X4	Deducción I+D pendiente (Generada 20X5)	0,00	6.292,96	6.292,96	F-IS-CC-1
474520X4	Crédito por pérdidas a compensar (BIN 20X4)	0,00	0,00	0,00	F-IS-MEM-1
475200	H.P. Acreedora por Impuesto Sociedades	-292.260,00	0,00	292.260,00	F-IS-CC-1
479020X41	Pasivos por DTI (libertad amortización)	0,00	-6.000,00	-6.000,00	F-IS-MEM-1
479020X42	Pasivos por DTI (leasing art. 106)	0,00	-1.965,94	-1.965,94	F-IS-CC-1
630000	Impuesto sobre beneficios CORRIENTE	292.260,00	27.350,22	-264.909,78	F-IS-CC-1
630100	Impuesto sobre beneficios DIFERIDO	0,00	-10.170,77	-10.170,77	F-IS-CC-1
TOTALES (Control Cuadre)		**125.512,00**	**125.512,00**	**0,00**	

— Análisis técnico de la Cédula Sumaria (F-IS-CAR-1)

La **Cédula Sumaria de Ajustes y Reclasificaciones** constituye el "cuadro de mando" final del trabajo de auditoría. En ella convergen todos los hallazgos dispersos en los papeles de trabajo anteriores (memorándum, cálculos fiscales, pruebas de cumplimiento) para ofrecer una visión panorámica del impacto en los Estados Financieros.

En el caso de **Nirvana, S.A.**, el análisis de esta cédula revela tres dimensiones críticas que la Dirección había ignorado:

A) El "vuelco" en la cuenta de resultados (Cuenta 6300)

La línea más impactante es la referente al **Impuesto Corriente (6300)**.

Situación de la empresa: Había registrado un gasto de **292.260 €**. Este cálculo era simplista y erróneo, probablemente derivado de aplicar el tipo impositivo al resultado contable sin depurar.

Situación real (auditor): El gasto real devengado es solo de **27.350 €**.

Lectura del auditor: Estamos ante una **sobreestimación masiva del gasto** (en más de 264.000 €). Esto significa que la empresa es mucho más rentable de lo que sus propios libros dicen. Al corregir este error, el resultado del ejercicio se transforma radicalmente.

B) La "metamorfosis" de la tesorería fiscal (4752 vs 4709)

La sumaria muestra un cambio drástico en la posición financiera frente a Hacienda:

La empresa creía tener una deuda a pagar de **292.260 €** (Cuenta 4752).

La auditoría demuestra que, en realidad, tiene un derecho de cobro a su favor de **98.161 €** (Cuenta 4709).

Lectura del Auditor: Este ajuste mejora la liquidez inmediata de la empresa en casi **400.000 €** (la deuda que no paga + el dinero que recupera). Es un error de clasificación con impacto directo en el Fondo de Maniobra.

C) El "afloramiento" del balance oculto (activos y pasivos diferidos)

Esta es la parte más técnica y "fina" de la auditoría. La columna de "Saldo s/ Compañía" muestra ceros en todas las cuentas de los grupos 474 (Activos) y 479 (Pasivos). La empresa vivía de espaldas al principio de devengo fiscal.

Activos ocultos (4740/4742/4745): Hemos aflorado activos por valor de casi **100.000 €** (entre exceso de amortización, litigios, BINs y deducciones). Estos son "créditos fiscales" que la empresa podrá usar en el futuro para pagar menos impuestos. Su omisión vulneraba el principio de imagen fiel del patrimonio.

Regularización patrimonial (113): La cuenta de reservas aparece con un abono neto de **83.755 €**. Esto representa el impacto de haber limpiado los errores de años anteriores.

En resumen, esta sumaria no es solo una lista de asientos; es la evidencia de que la contabilidad fiscal de Nirvana, S.A. carecía de rigor técnico (NRV 13ª PGC), ocultando activos valiosos y distorsionando severamente el resultado del ejercicio a la baja.

3.5. Repercusiones en la opinión del informe de auditoría.

De conformidad con la **NIA-ES 450** (*Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*) y la **NIA-ES 705** (*Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*), procedemos a evaluar el impacto final de los ajustes propuestos en la opinión de auditoría.

Este análisis se realiza bajo la premisa de que la dirección de **Nirvana, S.A.** acepta presentar la declaración complementaria del IS de 20X4 (eliminando el riesgo de sanción), pero **se niega a registrar los ajustes contables** (tanto los activos diferidos como la corrección del gasto corriente), alegando un criterio de máxima prudencia valorativa.

3.5.1. Umbrales de materialidad

Para determinar la severidad de la opinión, establecemos como referencia la **Materialidad Global (M)** calculada en la fase de planificación, basada en el 1% del patrimonio neto estimado.

- **Materialidad Global (M):** 61.082,88 €
- **Error Tolerable / Importe Trivial:** 3.054,14 €

3.5.2. Análisis cuantitativo de las incorrecciones

El desacuerdo con la dirección no se limita a una cifra aislada; afecta de forma transversal a la cuenta de resultados, al balance y al patrimonio neto. A continuación, desglosamos el impacto real acumulado.

A) IMPACTO EN EL RESULTADO DEL EJERCICIO (cuenta de pérdidas y ganancias)

La empresa ha registrado un gasto por impuesto desorbitado y no ha reconocido los ingresos fiscales diferidos.

Concepto	Saldo s/ Empresa	Saldo s/ Auditor	Ajuste (Efecto en Rdos.)
Gasto Impuesto Corriente (6300)	(292.260,00 €)	(27.350,22 €)	**+264.909,78 €**
Ingreso/Gasto Diferido (6301)	0,00 €	10.170,77 €	**+10.170,77 €**
TOTAL EFECTO EN RESULTADO			**+275.080,55 €**

- **Análisis:** El ajuste de **275.080,55 €** supera en **4,5 veces** la materialidad global.
- **Consecuencia crítica:** Este ajuste provoca un cambio de signo en el resultado final. La empresa pasa de declarar unas **pérdidas de -218.444 €** a tener unos **beneficios reales de +56.636 €**.

B) IMPACTO EN EL PATRIMONIO NETO (balance de situación)

Este es el punto más relevante para la solvencia de la empresa. El "efecto patrimonial total" se compone de la mejora en el resultado del año (explicada arriba) más la afloración de activos y pasivos de años anteriores (contra reservas).

Componente del patrimonio neto	Detalle del ajuste	Importe (€)
1. Ajuste en Reservas (113)	Reconocimiento neto de activos/pasivos de años anteriores (20X4 y prev.)	+83.755,00
2. Ajuste en Resultado (129)	Corrección de la liquidación del ejercicio 20X5	+275.080,55
TOTAL INCREMENTO DE PATRIMONIO NETO		+358.835,55

Análisis: El patrimonio neto de la empresa está infravalorado en casi **359.000 euros**. Este importe representa **5,8 veces la materialidad**. La imagen fiel de la riqueza de los accionistas está severamente distorsionada a la baja.

C) ANÁLISIS DEL ACTIVO Y PASIVO (origen de la distorsión)

Para entender de dónde salen esos casi 359.000 €, observamos el efecto neto en activos y pasivos:

1. **Disminución del pasivo exigible:** Eliminamos una deuda tributaria inexistente (cuenta 4752) de 292.260 €, que compensa con creces los pequeños pasivos diferidos que afloramos. En conjunto, el pasivo disminuye en 284.294,06 €.
2. **Aumento del activo realizable:** Afloramos activos diferidos (cuentas 4740/42/45) y cuentas a cobrar (cuenta 4709) que la empresa mantenía ocultos. En conjunto, el activo aumenta en 74.541,09 euros.

Para determinar la importancia relativa de los ajustes propuestos en el área fiscal del Impuesto sobre Sociedades, se ha realizado un análisis comparativo del impacto acumulado frente al umbral de materialidad de ejecución (61.083€). La siguiente matriz agrupa los ajustes por su naturaleza de impacto contable-fiscal, considerando tanto su magnitud relativa como su relevancia cualitativa (riesgo de fraude, normativa específica, impacto en usuarios

de estados financieros).

Categoría de Impacto	Importe Total (€)	% s/ Materialidad (61.083€)	Clasificación	Relevancia Cualitativa
INCREMENTO ACTIVOS DIFERIDOS (DTD)				
— Subtotal: DTD Deterioro 20X4 + DTD Amortización 20X5 + DTD Litigio	**95.599**	**157%**	**ALTAMENTE SIGNIFICATIVO**	Muy Alta (aumento de derechos fiscales futuros; corrección de omisión material 20X4)
INCREMENTO PASIVOS DIFERIDOS (DTI)				
— Subtotal: DTI Libertad Amortización 20X4 + DTI Leasing 20X5	**7.966**	**13%**	Bajo cuantitativamente	Moderada (obligaciones diferidas ordinarias)
INCREMENTO RESULTADO CONTABLE				
— Disminución por ajustes permanentes negativos (Dividendo 95% Seattle)	(65.098)	107%	**SIGNIFICATIVO**	Alta (régimen especial grupo; exención con limitación 5%)
— Aumento por ajustes permanentes positivos (Gastos no deducibles)	**60.000**	98%	**SIGNIFICATIVO**	Alta (cumplimiento normativa LIS Art. 15)
— **IMPACTO NETO EN RESULTADO:**	(5.098)	8%	No significativo neto	—
DISMINUCIÓN PATRIMONIO NETO				
— Reconocimiento retroactivo de Pasivo DTI 20X4 (Libertad Amort.)	(9.000)	15%	Significativo	Alta (corrección error 20X4; afecta reservas)
— Aplicación de Crédito BIN 20X4 (se consume activo creado)	(21.525)	35%	Significativo	Moderada (uso de derechos fiscales anteriores)
— **IMPACTO NETO EN PN:**	(30.525)	50%	**SIGNIFICATIVO**	—
RESUMEN AGREGADO				
Total Incremento Activos Diferidos	95.599	157%	ALTAMENTE SIGNIFICATIVO	—
Total Incremento Pasivos Diferidos	(7.966)	13%	Bajo	—
Impacto Neto PN (Reservas + Deuda Fiscal)	87.633	144%	**ALTAMENTE SIGNIFICATIVO**	Mejora sustancial de disponibilidades fiscales futuras

En resumen, los ajustes propuestos generan un impacto neto altamente significativo en la posición fiscal de Nirvana, S.A., especialmente por los siguientes motivos:

1. **Reconocimiento de 95.599€ de activos diferidos (157% materialidad)** — cifra material que mejora sustancialmente la disponibilidad de deducciones fiscales futuras.
2. **Corrección de omisión material de 20X4** (deterioro de 200.840€ no ajustado, que genera un DTD de 50.210€) — clasificado como riesgo muy alto por constituir un error contable de ejercicios anteriores.
3. **Impacto positivo neto en el Patrimonio Neto de 87.633€** — pese al reconocimiento de pasivos diferidos, la mejora en activos es sustancial.
4. **Aumento de pasivos diferidos de solo 7.966€ (13% materialidad)** — bajo impacto en obligaciones futuras.

Todos estos ajustes han requerido pruebas de auditoría específicas y son considerados significativos para la opinión del auditor.

3.5.3. Análisis cualitativo y formulación de la opinión

A pesar de que las cifras superan ampliamente la materialidad (multiplicándola casi por 6), el auditor debe evaluar si el error es "generalizado" para decidir entre una opinión con salvedades o adversa. El enunciado menciona que,

en las restantes áreas de auditoría, la entidad ha aceptado nuestras recomendaciones y ajustes. El problema se encuentra sólo en el ciclo fiscal, área IS.

Argumentos para NO emitir *Opinión Adversa*:

1. **Naturaleza del error (prudencia vs. ocultación):** la dirección no está inflando activos ni ocultando deudas para engañar a terceros. Al contrario, está aplicando un criterio de "súper-prudencia" (reconocer todo el gasto posible y ningún activo fiscal). Aunque contablemente es incorrecto, ya que vulnera el principio de devengo, no pone en riesgo la viabilidad de la empresa ni perjudica a los acreedores.
2. **Aislamiento del área fiscal:** la incorrección se localiza exclusivamente en el área tributaria y su contrapartida en el Neto. Los estados financieros reflejan correctamente el resultado de explotación, las ventas, los márgenes y los flujos de efectivo operativo. Un usuario de las cuentas puede entender la realidad operativa del negocio leyendo el informe, sabiendo que "solo" la línea de impuestos está mal calculada.
3. **Conclusión:** las incorrecciones son **materiales** y muy significativas, pero **no generalizadas** en el sentido de que no invalidan la utilidad de los estados financieros en su conjunto, siempre que se explique el error fiscal.

DECISIÓN FINAL: OPINIÓN CON SALVEDADES (MODIFICADA O CALIFICADA)

Se emitirá un informe con salvedades por incumplimiento de principios contables (devengo y correlación de ingresos y gastos), detallando el impacto elevado en el patrimonio neto.

3.5.4. Borrador del informe de auditoría (extracto)

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales de Nirvana, S.A....
En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera...

Fundamento de la opinión con salvedades

La sociedad contabiliza el impuesto sobre beneficios basándose en el resultado contable, sin realizar los ajustes fiscales preceptivos ni reconocer los créditos fiscales (activos por impuesto diferido), ni los pasivos por impuesto diferido, lo cual contraviene la Norma de Registro y Valoración 13ª del Plan General de Contabilidad. La dirección justifica esta práctica por un criterio de prudencia, que resulta en una infravaloración significativa del patrimonio neto de la entidad.

En consecuencia, la aplicación incorrecta del marco normativo de información financiera tiene los siguientes efectos en las cuentas anuales adjuntas:

- El **Activo Corriente** del balance se encuentra infravalorado (por la omisión de créditos fiscales y devoluciones pendientes) en unos 74,5 miles de euros y el **Pasivo Corriente** sobrevalorado (por deudas tributarias inexistentes) en unos 284 miles de euros, resultando en un efecto neto patrimonial positivo no registrado.
- El **Patrimonio Neto** a 31 de diciembre de 20X5 está infravalorado en un importe total de **358.836 euros**. De este importe, 83.755 euros corresponden a reservas de ejercicios anteriores y 275.081 euros al resultado del ejercicio actual.
- Como consecuencia, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias adjunta muestra unas pérdidas de 218.444 euros, cuando la correcta aplicación del marco normativo arrojaría unos **beneficios de 56.636 euros**.

☺

©Pablo Arenas del Buey Torres